

תקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ לראשונה של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים

International Financial Reporting Standard 1

First-time Adoption of International Financial Reporting Standards

גרסה זו כוללת תיקונים הנובעים מתקנים שפורסמו עד 31 במאי 2025 ושמועד תחילתם אינו מאוחר מיום 1 בינואר 2026.

תיקונים שמועד תחילתם לאחר 1 בינואר 2026

- תקן דיווח כספי בינלאומי 1 והמסמכים הנלווים אליו תוקנו על ידי:
- תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים (פורסם באפריל 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).
 - תקן דיווח כספי בינלאומי 19 חברות בנות ללא אחריות דיווח ציבורית: גילויים (פורסם במאי 2024) (מועד תחילה 1 בינואר 2027).
- מועד התחילה של התיקונים האלה הוא לאחר 1 בינואר 2026, ולכן הם לא שולבו במהדורה זו, אלא נכללו בנפרד בכרך ג במסגרת תקנים ותיקונים נוספים.

תוכן העניינים

החל מסעיף

תקן דיווח כספי בינלאומי 1
אימוץ לראשונה של תקני הדיווח הכספי
הבינלאומיים

1	מטרת התקן
2	תחולה
6	הכרה ומדידה
6	דוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים
7	מדיניות חשבונאית
13	חריגים ליישום למפרע של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים
14	אומדנים
18	פטורים מתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים
20	הצגה וגילוי
21	מידע השוואתי
22	מידע השוואתי שלא בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים ותמציות היסטוריות
23	הסבר המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים
24	התאמות
29	ייעוד נכסים פיננסיים או התחייבויות פיננסיות
30	שימוש בשווי הוגן כעלות נחשבת
31	שימוש בעלות נחשבת לגבי השקעות בחברות בנות, בעסקאות משותפות ובחברות כלולות
א31	שימוש בעלות נחשבת לגבי נכסי נפט וגז
ב31	שימוש בעלות נחשבת לגבי פעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים
ג31	שימוש בעלות נחשבת אחרי היפר-אינפלציה חמורה
32	דיווחים כספיים ביניים
34	מועד תחילה
40	ביטול תקן דיווח כספי בינלאומי 1 (פורסם 2003)

נספחים:

א	מונחים מוגדרים
ב	חריגים ליישום למפרע של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים
ג	פטורים לגבי צירופי עסקים
ד	פטורים מתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים

תוכן העניינים

- ה פטורים קצרי טווח מתקני דיווח כספי בינלאומיים
- אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תקן דיווח כספי בינלאומי 1 שפורסם בנובמבר 2008*
- אישור על ידי הוועדה הבינלאומית של תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 1:
- פטורים נוספים למאמצים לראשונה שפורסם ביולי 2009*
- פטור מוגבל מגילויים השוואתיים לפי תקן דיווח כספי בינלאומי 7 למאמצים לראשונה שפורסם בינואר 2010*
- היפר-אינפלציה חמורה וביטול מועדים קבועים למאמצים לראשונה שפורסם בדצמבר 2010*
- הלוואות ממשלה שפורסם במרץ 2012*
- הנחיות ביצוע*
- טבלת התאמה*
- בסיס למסקנות*
- נספח לבסיס למסקנות:
- תיקונים לבסיס למסקנות של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים*

* לא תורגם לעברית

תקן דיווח כספי בינלאומי 1 **אימוץ לראשונה של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים**

תקן דיווח כספי בינלאומי 1 אימוץ לראשונה של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS 1) מפורט בסעיפים 1–40 ובנספחים א–ה. כל הסעיפים בתקן מחייבים באותה מידה. סעיפים המובאים בכתב מודגש מצהירים את העקרונות העיקריים. מונחים המוגדרים בנספח א מופיעים בכתב נטוי בפעם הראשונה שהם מופיעים בתקן הדיווח הכספי הבינלאומי. הגדרות של מונחים אחרים מובאות במילון המונחים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים. יש לקרוא את תקן דיווח כספי בינלאומי 1 בהקשר למטרת התקן ולבסיס למסקנות, להקדמה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים ולמסגרת המושגית לדיווח כספי. תקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות מספק בסיס לבחירה וליישום של מדיניות חשבונאית בהיעדר הנחיות מפורשות.

מטרת התקן

1. מטרת תקן דיווח כספי בינלאומי זה היא להבטיח שהדוחות הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של ישות והדיווחים הכספיים ביניים שלה לגבי חלק מהתקופה הכלולה בדוחות כספיים אלה כוללים מידע באיכות גבוהה אשר:
- (א) שקוף למשתמשים ובר השוואה לכל התקופות המוצגות;
 - (ב) מספק נקודת מוצא מתאימה לטיפול החשבונאי בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים; וכן
 - (ג) ניתן להפיקו בעלות שאינה עולה על התועלת.

תחולה

2. ישות תיישם תקן דיווח כספי בינלאומי זה:
- (א) בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים; וכן
 - (ב) בכל דיווח כספי ביניים, אם קיים, שהיא מציגה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 34 דיווח כספי לתקופות ביניים לגבי חלק מהתקופה הכלולה בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.
3. דוחות כספיים ראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של ישות הם הדוחות הכספיים השנתיים הראשונים שבהם הישות מאמצת

את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים על ידי הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת בדוחות כספיים אלה על ציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. דוחות כספיים בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הם הדוחות הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של ישות, אם, לדוגמה, הישות:

- (א) הציגה את דוחותיה הכספיים הקודמים האחרונים:
- (i) בהתאם לדרישות לאומיות אשר אינן עקביות מכל הבחינות עם תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים;
 - (ii) באופן תואם מכל הבחינות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, פרט לכך שהדוחות הכספיים לא כללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים;
 - (iii) שכללו הצהרה מפורשת על ציות לתקני דיווח כספי בינלאומיים אחדים, אך לא לכולם;
 - (iv) בהתאם לדרישות לאומיות שאינן עקביות עם תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, תוך שימוש בתקני דיווח כספי בינלאומיים אינדוידואליים לטיפול בפריטים שלא היו קיימות דרישות לאומיות לגביהם; או
 - (v) בהתאם לדרישות לאומיות, עם התאמה (reconciliation) של סכומים אחדים לסכומים שנקבעו בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים;
- (ב) הכינה דוחות כספיים בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים לשימוש פנימי בלבד, ללא הפיכתם לזמינים לבעלים של הישות או למשתמשים חיצוניים אחרים כלשהם;
- (ג) הכינה חבילת דיווח בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים לצורכי איחוד, מבלי שהכינה מערכת שלמה של דוחות כספיים כמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 1 *הצגת דוחות כספיים* (כפי שעודכן בשנת 2007); או
- (ד) לא הציגה דוחות כספיים לתקופות קודמות.

4. תקן דיווח כספי בינלאומי זה חל כאשר ישות מאמצת לראשונה את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. הוא אינו חל כאשר, לדוגמה, ישות:

- (א) מפסיקה להציג דוחות כספיים בהתאם לדרישות לאומיות, כאשר קודם לכן הציגה אותם כמו גם מערכת אחרת של דוחות כספיים אשר כללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים;

(ב) הציגה דוחות כספיים בשנה הקודמת בהתאם לדרישות לאומיות ודוחות כספיים אלה כללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים; או

(ג) הציגה דוחות כספיים בשנה הקודמת אשר כללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, אפילו אם רואי החשבון המבקרים הסתייגו בדוח רואה החשבון המבקר שלהם על אותם דוחות כספיים.

44. על אף הדרישות בסעיפים 2 ו-3, ישות אשר יישמה את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בתקופת דיווח קודמת, אך הדוחות הכספיים השנתיים האחרונים שלה לא כללו הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, חייבת ליישם תקן דיווח כספי בינלאומי זה או ליישם למפרע את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות* כאילו הישות מעולם לא הפסיקה ליישם את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

44. כאשר ישות אינה בוחרת ליישם תקן דיווח כספי בינלאומי זה בהתאם לסעיף 44, הישות למרות זאת תיישם את דרישות הגילוי בסעיפים 23א–23ב לתקן דיווח כספי בינלאומי 1, נוסף על דרישות הגילוי בתקן חשבונאות בינלאומי 8.

5. תקן דיווח כספי בינלאומי זה אינו חל על שינויים במדיניות חשבונאית, הנעשים על ידי ישות שכבר מיישמת את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. שינויים כאלה כפופים:

(א) לדרישות לגבי שינויים במדיניות חשבונאית בתקן חשבונאות בינלאומי 8 *מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות*; וכן

(ב) לדרישות מעבר ספציפיות בתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים.

הכרה ומדידה

דוח יתרות פתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים

6. ישות תכין ותציג דוח יתרות פתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים למועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. זוהי נקודת המוצא לטיפול החשבונאי שלה בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

מדיניות חשבונאית

7. ישות תיישם את אותה מדיניות חשבונאית בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלה ולאורך כל התקופות המוצגות בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. מדיניות חשבונאית זו תציית לכל אחד מתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שבתוקף בסוף תקופת הדיווח הראשונה לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלה, למעט כמפורט בסעיפים 13–19 ובנספחים ב–ה.

8. ישות לא תיישם גרסאות שונות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שהיו בתוקף במועדים קודמים יותר. ישות רשאית ליישם תקן דיווח כספי בינלאומי חדש, שאינו מחייב עדיין, אם אותו תקן דיווח כספי בינלאומי מתיר יישום מוקדם.

דוגמה: יישום עקבי של גרסה אחרונה של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים
רקע
<p>סוף תקופת הדיווח הראשונה לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של ישות א' הוא ביום 31 בדצמבר 20X5. ישות א' מחליטה להציג מידע השוואתי בדוחות כספיים אלה לשנה אחת בלבד (ראה סעיף 21). לכן, מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלה הוא תחילת יום העסקים ביום 1 בינואר 20X4 (או, באופן שקול, סוף יום העסקים ביום 31 בדצמבר 20X3). ישות א' הציגה דוחות כספיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים שיושמו על ידה מדי שנה ביום 31 בדצמבר של כל שנה, עד וכולל 31 בדצמבר 20X4.</p>
יישום דרישות
<p>ישות א' נדרשת ליישם את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שבתוקף לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 20X5 בעת:</p> <p>(א) הכנה והצגה של דוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים ליום 1 בינואר 20X4; וכן</p> <p>(ב) הכנה והצגה של הדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20X5 (כולל מספרי השוואה ל-20X4), של הדוח על הרווח הכולל, של הדוח על השינויים בהון ושל הדוח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X5 (כולל מספרי השוואה ל-20X4) ושל הגילויים (כולל מידע השוואתי ל-20X4).</p>

המשך ...

המשך ...

דוגמה: יישום עקבי של גרסה אחרונה של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים
אם תקן דיווח כספי בינלאומי חדש עדיין אינו מחייב, אך מתיר יישום מוקדם, ישות א' רשאית, אך אינה נדרשת, ליישם את אותו תקן דיווח כספי בינלאומי בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

9. הוראות המעבר בתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים חלות על שינויים במדיניות חשבונאית שבוצעו על ידי ישות אשר כבר מיישמת את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים; הן אינן חלות על המעבר של מאמץ לראשונה לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, למעט כמפורט בנספחים ב-ה.
10. למעט כמתואר בסעיפים 13–19 ובנספחים ב-ה, בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלה, ישות:
- (א) תכיר בכל הנכסים וההתחייבויות, שההכרה בהם נדרשת על ידי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים;
- (ב) לא תכיר בפריטים כנכסים או כהתחייבויות, אם תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים אינם מתירים הכרה כזו;
- (ג) תסווג מחדש פריטים שהיא הכירה בהם בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים כסוג אחד של נכס, של התחייבות או של רכיב של הון, אולם הם סוג אחר של נכס, של התחייבות או של רכיב של הון בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים; וכן
- (ד) תיישם את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים במדידת כל הנכסים וההתחייבויות שהוכרו.
11. המדיניות החשבונאית אשר ישות מיישמת בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלה עשויה להיות שונה מהמדיניות החשבונאית שהישות יישמה לאותו מועד בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים. התיאומים הנובעים מכך מקורם באירועים ובעסקאות לפני מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. לכן, ישות תכיר בתיאומים אלה ישירות בעודפים (או, אם מתאים, בקטגוריה אחרת של הון) במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.
12. תקן דיווח כספי בינלאומי זה קובע שתי קטגוריות של חריגים לעיקרון לפיו דוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי

הבינלאומיים של ישות יציית לכל אחד מתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים:

(א) סעיפים 14–17 ונספח ב אוסרים יישום למפרע של היבטים אחדים של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים.

(ב) נספחים ג–ה מעניקים פטורים מדרישות אחדות של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים.

חריגים ליישום למפרע של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים

13. תקן דיווח כספי בינלאומי זה אוסר יישום למפרע של היבטים אחדים של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים. חריגים אלה מפורטים בסעיפים 14–17 ובנספח ב.

אומדנים

14. אומדנים של ישות בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים יהיו עקביים עם האומדנים שבוצעו לאותו מועד בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים (לאחר תיאומים כדי לשקף הבדל כלשהו במדיניות החשבונאית), אלא אם כן קיימת ראיה אובייקטיבית לכך שאומדנים אלה היו מוטעים.

15. ישות עשויה לקבל מידע לאחר מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים לגבי אומדנים שהיא ביצעה לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים. בהתאם לסעיף 14, ישות תטפל בקבלת מידע זה באותו אופן כמו באירועים שאינם מחייבי תיאום לאחר תקופת הדיווח בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 10 אירועים לאחר תקופת הדיווח. לדוגמה, נניח כי מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של ישות הוא 1 בינואר 20X4 וכי מידע חדש, שהתקבל ביום 15 ביולי 20X4, דורש עדכון של אומדן שבוצע בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים ביום 31 בדצמבר 20X3. הישות לא תשקף מידע חדש זה בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלה (אלא אם כן האומדנים מצריכים תיאום (adjustment) כתוצאה מהבדלים כלשהם במדיניות החשבונאית או קיימת ראיה אובייקטיבית לכך שהאומדנים היו מוטעים). במקום זאת, הישות תשקף מידע חדש זה ברווח או הפסד (או, אם מתאים, ברווח כולל אחר) לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X4.

16. ייתכן שישות תצטרך לבצע אומדנים בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלא נדרשו באותו מועד לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים. כדי להשיג עקביות עם תקן חשבונאות בינלאומי 10, אומדנים אלה בהתאם לתקני

הדיווח הכספי הבינלאומיים ישקפו תנאים אשר שררו במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. בפרט, אומדנים במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של מחירי שוק, של שיעורי ריבית או של שערי חליפין של מטבע חוץ ישקפו תנאי שוק באותו מועד.

17. סעיפים 14–16 חלים על דוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. הם חלים גם על תקופת השוואה המוצגת בדוחות הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של ישות, ובמקרה זה האזכורים למועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים מוחלפים באזכורים לסוף תקופת השוואה זו.

פטורים מתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים

18. ישות רשאית לבחור להשתמש בפטור אחד או יותר מהפטורים הנכללים בנספחים ג–ה. ישות לא תיישם פטורים אלה בדרך של היקש לפריטים אחרים.

19. [בוטל]

הצגה וגילוי

20. תקן דיווח כספי בינלאומי זה אינו מספק פטורים מדרישות ההצגה והגילוי בתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים.

מידע השוואתי

21. דוחות כספיים ראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של ישות יכללו לפחות שלושה דוחות על המצב הכספי, שני דוחות על הרווח או הפסד והרווח הכולל האחר, שני דוחות נפרדים על הרווח או הפסד (אם מוצגים), שני דוחות על תזרימי המזומנים ושני דוחות על השינויים בהון וכן ביאורים מתייחסים, כולל מידע השוואתי לכל הדוחות המוצגים.

מידע השוואתי שלא בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים ותמציות היסטוריות

22. ישויות אחדות מציגות תמציות היסטוריות של נתונים נבחרים לתקופות שלפני התקופה הראשונה, שהן מציגות לגביה מידע השוואתי מלא בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. תקן דיווח כספי בינלאומי זה אינו דורש שתמציות אלה יצייתו לדרישות ההכרה והמדידה של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. יתר על כן, ישויות אחדות מציגות מידע השוואתי בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים וכן את המידע ההשוואתי הנדרש על ידי תקן חשבונאות

בינלאומי 1. בדוחות כספיים כלשהם, הכוללים תמציות היסטוריות או מידע השוואתי בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, ישות:

(א) תתייג באופן בולט את המידע לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים כמידע שלא הוכן בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים; וכן

(ב) תיתן גילוי למהות של התיאומים העיקריים שהיו הופכים אותו למציית לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. ישות אינה צריכה לכמת תיאומים אלה.

הסבר המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים

23. ישות תסביר את ההשפעה של המעבר מכללי חשבונאות מקובלים קודמים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים על המצב הכספי, על הביצועים הכספיים ועל תזרימי המזומנים שדווחו על ידה.

23א. ישות אשר יישמה את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בתקופה קודמת, כמתואר בסעיף 4א, תיתן גילוי:

(א) לסיבה שבגינה היא הפסיקה ליישם את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים; וכן

(ב) לסיבה לחידוש היישום של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

23ב. כאשר ישות, בהתאם לסעיף 4א, אינה בוחרת ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 1, הישות תסביר את הסיבות לבחירה ליישם את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים כאילו היא מעולם לא הפסיקה ליישם את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

התאמות

24. כדי לציית לסעיף 23, הדוחות הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של ישות יכללו:

(א) התאמות של ההון שלה שדווח בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים להון שלה בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים לשני המועדים הבאים:

(i) מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים; וכן

(ii) סוף התקופה האחרונה המוצגת בדוחות הכספיים השנתיים האחרונים של הישות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים.

(ב) התאמה לסך הרווח הכולל שלה בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים לתקופה האחרונה בדוחות הכספיים השנתיים האחרונים של הישות. נקודת המוצא להתאמה זו תהיה סך הרווח הכולל בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים לאותה תקופה או, אם ישות לא דיווחה על סיכום כזה, הרווח או הפסד לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים.

(ג) אם הישות הכירה בהפסדים כלשהם מירידת ערך או ביטלה הפסדים כאלה בפעם הראשונה בעת הכנת דוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלה, הגילויים שהיו נדרשים על ידי תקן חשבונאות בינלאומי 36 *ירידת ערך נכסים* אילו הישות הייתה מכירה בהפסדים מירידת ערך אלה או בביטולם בתקופה המתחילה ממועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

25. ההתאמות הנדרשות על ידי סעיף 24(א) ו-1(ב) ייתנו מספיק פרטים כדי לאפשר למשתמשים להבין את התיאומים המהותיים לדוח על המצב הכספי ולדוח על הרווח הכולל. אם ישות הציגה דוח על תזרימי המזומנים לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים, היא תסביר גם את התיאומים המהותיים לדוח על תזרימי המזומנים.

26. אם נודע לישות על טעויות שבוצעו לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים, ההתאמות הנדרשות על ידי סעיף 24(א) ו-1(ב) יבחינו בין התיקונים של טעויות אלה לבין שינויים במדיניות חשבונאית.

27. תקן חשבונאות בינלאומי 8 אינו חל על השינויים במדיניות חשבונאית שישות מבצעת כאשר היא מאמצת את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים או על שינויים במדיניות חשבונאית זו עד לאחר הצגת דוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. לכן, הדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי 8 לגבי שינויים במדיניות חשבונאית אינן חלות בדוחות הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של ישות.

27א. אם במהלך התקופה הכלולה בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, ישות משנה את מדיניותה החשבונאית או השימוש בפטורים הכלולים בתקן דיווח כספי בינלאומי זה, היא תסביר את השינויים בין הדיווח הכספי ביניים הראשון לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלה לבין דוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בהתאם לסעיף 23, ותעדכן את ההתאמות הנדרשות על ידי סעיף 24(א) ו-1(ב).

28. אם ישות לא הציגה דוחות כספיים לתקופות קודמות, יינתן גילוי לעובדה זו בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

ייעוד נכסים פיננסיים או התחייבויות פיננסיות

29. לישות מותר לייעד נכס פיננסי שהוכר קודם לכן כנכס פיננסי הנמדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לסעיף 19ד.1. הישות תיתן גילוי לשווי ההוגן של נכסים פיננסיים שיועדו כאמור במועד הייעוד ולסיווג ולערך בספרים שלהם בדוחות הכספיים הקודמים.
- 29א. לישות מותר לייעד התחייבות פיננסית שהוכרה קודם לכן כהתחייבות פיננסית בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לסעיף 19ד.1. הישות תיתן גילוי לשווי ההוגן של התחייבויות פיננסיות שיועדו כאמור במועד הייעוד ולסיווג ולערך בספרים שלהן בדוחות הכספיים הקודמים.

שימוש בשווי הוגן כעלות נחשבת

30. אם ישות משתמשת בשווי הוגן בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלה מעלות נחשבת לגבי פריט רכוש קבוע, לגבי נדל"ן להשקעה, לגבי נכס בלתי מוחשי או לגבי נכס זכות שימוש (ראה סעיפים 5 ו-7ד), יינתן גילוי בדוחות הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של הישות, לגבי כל סעיף בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים:

- (א) לסכום המצרפי של אותם ערכי שווי הוגן; וכן
- (ב) לתיאום המצרפי לערכים בספרים שדווחו לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים.

שימוש בעלות נחשבת לגבי השקעות בחברות בנות, בעסקאות משותפות ובחברות כלולות

31. באופן דומה, אם ישות משתמשת בעלות נחשבת בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלה לגבי השקעה בחברת בת, בעסקה משותפת או בחברה כלולה בדוחותיה הכספיים הנפרדים (ראה סעיף 15ד), יינתן גילוי בדוחות הכספיים הנפרדים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של הישות:

- (א) לעלות הנחשבת המצרפית של אותן השקעות שעלות נחשבת היא הערך בספרים שלהן לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים;
- (ב) לעלות הנחשבת המצרפית של אותן השקעות שהעלות הנחשבת היא שווי הוגן; וכן
- (ג) לתיאום המצרפי לערכים בספרים שדווחו לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים.

שימוש בעלות נחשבת לגבי נכסי נפט וגז

31.א. אם ישות משתמשת בפטור בסעיף 8א(ב) לגבי נכסי נפט וגז, היא תיתן גילוי לעובדה זו ולבסיס שלפיו הוקצו הערכים בספרים שנקבעו לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים.

שימוש בעלות נחשבת לגבי פעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים

31.ב. אם ישות משתמשת בפטור בסעיף 8ב לגבי פעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים, היא תיתן גילוי לעובדה זו ולבסיס שלפיו נקבעו הערכים בספרים לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים.

שימוש בעלות נחשבת אחרי היפר-אינפלציה חמורה

31.ג. אם כתוצאה מאינפלציה חמורה ישות בוחרת למדוד נכסים והתחייבויות בשווי הוגן ולהשתמש בשווי הוגן זה כעלות הנחשבת בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלה (ראה סעיפים 26ד–30ד), יינתן גילוי בדוחות הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של הישות להסבר כיצד ומדוע לישות היה מטבע פעילות שכפוף להיפר-אינפלציה חמורה אשר הפסיק להיות כפוף להיפר-אינפלציה חמורה.

דיווחים כספיים ביניים

32. כדי לציית לסעיף 23, אם ישות מציגה דיווח כספי ביניים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 34 לחלק מהתקופה הכלולה בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, הישות תקיים את הדרישות הבאות נוסף על הדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי 34 :

(א) אם הישות הציגה דיווח כספי ביניים לתקופת הביניים להשוואה של שנת הכספים הקודמת הסמוכה, כל דיווח כספי ביניים כזה יכלול:

(i) התאמה של ההון שלה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים לסוף אותה תקופת ביניים להשוואה להון שלה לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים באותו מועד ; וכן

(ii) התאמה לסך הרווח הכולל שלה בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים לאותה תקופת ביניים להשוואה (שוטפת ומצטברת-מתחילת-שנה). נקודת המוצא להתאמה זו תהיה סך הרווח הכולל בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים לאותה תקופה או, אם ישות

לא דיווחה על סיכום כזה, הרווח או הפסד בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים.

(ב) נוסף על ההתאמות הנדרשות על ידי (א), דיווח כספי ביניים ראשון של ישות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 34 לחלק מהתקופה הכלולה בדוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים יכלול את ההתאמות המתוארות בסעיף 24(א) ו-26(ב) (בתוספת הפרטים הנדרשים על ידי סעיפים 25 ו-26) או הפניה למסמך אחר שפורסם אשר כולל התאמות אלה.

(ג) אם ישות משנה את מדיניותה החשבונאית או את השימוש בפטורים הכלולים בתקן דיווח כספי בינלאומי זה, היא תסביר את השינויים בכל דיווח כספי ביניים כזה בהתאם לסעיף 23, ותעדכן את ההתאמות הנדרשות על ידי (א) ו-(ב).

33. תקן חשבונאות בינלאומי 34 דורש גילויים מינימליים, על בסיס ההנחה לפיה למשתמשים בדיווח הכספי ביניים יש גישה גם לדוחות הכספיים השנתיים האחרונים. אולם, תקן חשבונאות בינלאומי 34 דורש גם מישות לתת גילוי ל"אירועים או עסקאות כלשהם שהם מהותיים להבנת תקופת הביניים השוטפת". לכן, אם מאמץ לראשונה לא נתן גילוי למידע שהוא מהותי להבנת תקופת הביניים השוטפת בדוחותיו הכספיים השנתיים האחרונים לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים, יינתן גילוי בדיווח הכספי ביניים שלו לאותו מידע או תיכלל בו הפניה למסמך אחר שפורסם אשר כולל מידע זה.

מועד תחילה

34. ישות תיישם תקן דיווח כספי בינלאומי זה אם דוחותיה הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הם לתקופה המתחילה ביום 1 ביולי 2009 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר.

35. ישות תיישם את התיקונים בסעיפים 1ד(יד) ו-23 לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריו. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 23 עלויות אשראי (כפי שעודכן בשנת 2007) לתקופה מוקדמת יותר, תיקונים אלה ייושמו לגבי תקופה מוקדמת זו.

36. תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים (כפי שעודכן בשנת 2008) תיקן את סעיפים 19, ג1 ו-4(ה) ו-ז). אם ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 (מעודכן 2008) לתקופה מוקדמת יותר, גם התיקונים ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

37. תקן חשבונאות בינלאומי 27 דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים (כפי שתוקן בשנת 2008) תיקן את סעיפים 1ב ו-7. אם ישות מיישמת את

תקן חשבונאות בינלאומי 27 (מתוקן 2008) לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

38. עלות השקעה בחברה בת, בישות בשליטה משותפת או בחברה כלולה (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 1 ולתקן חשבונאות בינלאומי 27), שפורסם במאי 2008, הוסיף את סעיפים 31, ד1(ז), ד14 ו-ד15. ישות תיישם סעיפים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריה. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את הסעיפים לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

39. סעיף 77 תוקן על ידי שיפורים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שפורסם במאי 2008. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריה. אם ישות מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 27 (מתוקן 2008) לתקופה מוקדמת יותר, התיקונים ייושמו לתקופה מוקדמת זו.

39א. פטורים נוספים למאמצים לראשונה (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 1), שפורסם ביולי 2009, הוסיף את סעיפים 31א, ד8א, ד9א ו-ד21א ותיקן את סעיף ד1(ג), (ד) ו-(יב). ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2010 או לאחריה. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

39ב. [בוטל]

39ג. פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 19 סילוק התחייבויות פיננסיות באמצעות מכשירים הונניים הוסיפה את סעיף ד25. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 19.

39ד. [בוטל]

39ה. שיפורים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שפורסם במאי 2010 הוסיף את סעיפים 27א, 31ב ו-ד8ב ותיקן את סעיפים 27, 32, ד1(ג) ו-ד8. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2011 או לאחריה. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו. לישויות, שאימצו את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בתקופות לפני מועד התחילה של תקן דיווח כספי בינלאומי 1 או שיישמו את תקן דיווח כספי בינלאומי 1 בתקופה קודמת, מותר ליישם את התיקון לסעיף ד8 למפרע בתקופה השנתית הראשונה לאחר מועד התחילה של התיקון. ישות המיישמת את סעיף ד8 למפרע תיתן גילוי לעובדה זו.

39ו. [בוטל]

39ז. [בוטל]

- 39ח. היפר-אינפלציה חמורה וביטול מועדים קבועים למאמצים לראשונה (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 1), שפורסם בדצמבר 2010, תיקן את סעיפים 2, 11 ו-20 והוסיף את סעיפים 31 ו-26ד-30ד. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 ביולי 2011 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר.
- 39ט. תקן דיווח כספי בינלאומי 10 דוחות כספיים מאוחדים ותקן דיווח כספי בינלאומי 11 הסדרים משותפים, שפורסמו במאי 2011, תיקנו את סעיפים 31, 7, 11, 14, 15 ו-14ד והוסיפו את סעיף 31ד. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 10 ואת תקן דיווח כספי בינלאומי 11.
- 39י. תקן דיווח כספי בינלאומי 13 מדידת שווי הוגן, שפורסם במאי 2011, ביטל את סעיף 19, תיקן את ההגדרה של שווי הוגן בנספח א ותיקן את סעיפים 15ד ו-20ד. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 13.
- 39יא. הצגה של פריטים של רווח כולל אחר (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 1), שפורסם ביוני 2011, תיקן את סעיף 21. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 1, כפי שתוקן ביוני 2011.
- 39יב. תקן חשבונאות בינלאומי 19 הטבות עובד (כפי שתוקן ביוני 2011) תיקן את סעיף 11 וביטל את סעיפים 10ד ו-11ד. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 19 (כפי שתוקן ביוני 2011).
- 39יג. פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 20 עלויות חישובי בשלב ההפקה של מכרה עילי הוסיפה את סעיף 32ד ותיקנה את סעיף 11ד. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 20.
- 39יד. הלוואות ממשלה (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 1), שפורסם במרץ 2012, הוסיף את סעיפים ב1(ו) ו-10ב-12ב. ישות תיישם סעיפים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר.
- 39טו. סעיפים 10 ו-11ב מפנים לתקן דיווח כספי בינלאומי 9. אם ישות מיישמת תקן דיווח כספי בינלאומי זה, אך עדיין אינה מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9, ההפניות בסעיפים 10 ו-11ב לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 ייקראו כהפניות לתקן חשבונאות בינלאומי 39 מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה.
- 39טז. שיפורים שנתיים מחזור 2009–2011, שפורסם במאי 2012, הוסיף את סעיפים 4–4ב ו-23א–23ב. ישות תיישם תיקון זה למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים

חשבונאיים וטעויות לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

39יז. שיפורים שנתיים מחזור 2009–2011, שפורסם במאי 2012, תיקן את סעיף ד23. ישות תיישם תיקון זה למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

39יח. שיפורים שנתיים מחזור 2009–2011, שפורסם במאי 2012, תיקן את סעיף ד21. ישות תיישם תיקון זה למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2013 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

39יט. דוחות כספיים מאוחדים, הסדרים משותפים וגילוי של זכויות בישויות אחרות: הנחיות מעבר (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 11 ולתקן דיווח כספי בינלאומי 12), שפורסם ביוני 2012, תיקן את סעיף ד31. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 11 (כפי שתוקן ביוני 2012).

39כ. ישויות השקעה (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 10, לתקן דיווח כספי בינלאומי 12 ולתקן חשבונאות בינלאומי 27), שפורסם באוקטובר 2012, תיקן את סעיפים ד16, ד17 ואת נספח ג. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2014 או לאחריו. יישום מוקדם יותר של ישויות השקעה מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיישם גם את כל התיקונים הנכללים בישויות השקעה באותו מועד.

39כא. [בוטל]

39כב. תקן דיווח כספי בינלאומי 14 חשבונות פיקוח נדחים, שפורסם בינואר 2014, תיקן את סעיף ד8. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 14 לתקופה מוקדמת יותר, התיקון ייושם לתקופה מוקדמת זו.

39כג. טיפול חשבונאי ברכישות של זכויות בפעילויות משותפות (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 11), שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיף ג5. ישות תיישם תיקון זה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו. אם ישות מיישמת תיקונים קשורים לתקן דיווח כספי בינלאומי 11 מתוך טיפול חשבונאי ברכישות של זכויות בפעילויות

משותפות (תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 11) לתקופה מוקדמת יותר, התיקון לסעיף 5ג ייושם לתקופה מוקדמת זו.

39כד. תקן דיווח כספי בינלאומי 15 *הכנסות מחוזים עם לקוחות*, שפורסם במאי 2014, תיקן את סעיף 1ד, ביטל את סעיף 24ד ואת הכותרת המתייחסת אליו והוסיף את סעיפים 34ד–35ד ואת הכותרת המתייחסת אליהם. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 15.

39כה. תקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים*, כפי שפורסם ביולי 2014, תיקן את סעיפים 29, 1ב–6, 1ד, 14ד, 15ד, 19ד ו-20ד, ביטל את סעיפים 39ב, 39ו ו-39כא והוסיף את סעיפים 29א, 8ב–8ז, 9ב, 19דא–19דג, 33ד, 1ה ו-2ה. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

39כו. שיטת השווי המאזני בדוחות כספיים נפרדים (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 27), שפורסם באוגוסט 2014, תיקן את סעיף 14ד והוסיף את סעיף 15א. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2016 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

39כז. [בוטל]

39כח. תקן דיווח כספי בינלאומי 16 *חכירות*, שפורסם בינואר 2016, תיקן את סעיפים 30, 4ג, 1ד, 7ד, 8ב ו-9ד, ביטל את סעיף 9א והוסיף את סעיפים 9ב–9ד. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 16.

39כט. פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 22 *עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש* הוסיפה את סעיף 36ד ותיקנה את סעיף 1ד. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 22.

39ל. שיפורים שנתיים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים מחזור 2014–2016, שפורסם בדצמבר 2016, תיקן את סעיפים 39ו ו-39כ וביטל את סעיפים 39ד, 39ו, 39כז ו-3ה–7ה. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו.

39לא. תקן דיווח כספי בינלאומי 17 *חוזי ביטוח*, שפורסם במאי 2017, תיקן את סעיפים 1ב ו-1ד, ביטל את הכותרת לפני סעיף 4ד ואת סעיף 4ד והוסיף לאחר סעיף 12ב כותרת ואת סעיף 13ב. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן דיווח כספי בינלאומי 17.

39לב. פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 23 *אי-ודאות לגבי טיפולי מסים על ההכנסה* הוסיפה את סעיף 8ה. ישות תיישם תיקון זה כאשר היא מיישמת את פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 23.

- 39לג. שיפורים שנתיים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים מחזור 2018–2020, שפורסם במאי 2020, תיקן את סעיף ד1(ו) והוסיף את סעיף ד13א. ישות תיישם תיקון זה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2022 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקון זה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.
- 39לד. מסים נדחים המתייחסים לנכסים ולהתחייבויות הנובעים מעסקה יחידה, שפורסם במאי 2021, תיקן את סעיף ב1 והוסיף את סעיף ב14. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2023 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת את התיקונים לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.
- 39לה. היעדר יכולת המרה (תיקונים לתקן חשבונאות בינלאומי 21), שפורסם באוגוסט 2023, תיקן את סעיפים 31ג ו-ד27. ישות תיישם תיקונים אלה כאשר היא מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 21 (כפי שתוקן באוגוסט 2023).
- 39לו. [סעיף זה מתייחס לתיקונים שעדיין אינם בתוקף, ולכן אינו נכלל במהדורה זו.][§]
- 39לז. שיפורים שנתיים לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים החשבונאיים – כרך 11, שפורסם ביולי 2024, תיקן את סעיפים ב5–ב6. ישות תיישם תיקונים אלה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2026 או לאחריו. יישום מוקדם יותר מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, היא תיתן גילוי לעובדה זו.

ביטול תקן דיווח כספי בינלאומי 1 (פורסם 2003)

40. תקן דיווח כספי בינלאומי זה מחליף את תקן דיווח כספי בינלאומי 1 (פורסם בשנת 2003 ותוקן במאי 2008).

[§] סעיף זה נוסף על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 18 הצגה וגילוי בדוחות כספיים (מועד תחילה 1 בינואר 2027).

נספח א מונחים מוגדרים

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מתקן הדיווח הכספי הבינלאומי.

<p>תחילת התקופה המוקדמת ביותר שישות מציגה לגביה מידע השוואתי מלא לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים דוחות הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלה.</p>	<p>מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים date of transition to IFRSs</p>
<p>סכום המשמש כתחליף לעלות או לעלות מופחתת במועד נתון. פחת או הפחתה לאחר מכן הם בהנחה כי הישות הכירה לראשונה בנכס או בהתחייבות במועד הנתון וכי עלותם הייתה שווה לעלות הנחשבת.</p>	<p>עלות נחשבת deemed cost</p>
<p>שווי הוגן הוא המחיר שהיה מתקבל ממכירת נכס או שהיה משולם להעברת התחייבות בעסקה רגילה בין משתתפים בשוק במועד המדידה. (ראה תקן דיווח כספי בינלאומי 13.)</p>	<p>שווי הוגן fair value</p>
<p>דוחות הכספיים השנתיים הראשונים שבהם ישות מאמצת את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים על ידי הצהרה מפורשת ובלתי מסויגת על ציות לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.</p>	<p>דוחות כספיים ראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים first IFRS financial statements</p>
<p>תקופת הדיווח המאוחרת ביותר הכלולה דוחות הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של ישות.</p>	<p>תקופת דיווח ראשונה לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים first IFRS reporting period</p>
<p>ישות אשר מציגה את דוחות הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלה.</p>	<p>מאמץ לראשונה first-time adopter</p>

תקנים ופרשנויות שפורסמו על ידי הוועדה לתקני חשבונאות בינלאומיים (IASB). הם מורכבים מ:	תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים
(א) תקני דיווח כספי בינלאומיים (International Financial Reporting Standards);	International Financial Reporting Standards (IFRSs)
(ב) תקני חשבונאות בינלאומיים (International Accounting Standards);	
(ג) פרשנויות דיווח כספי בינלאומיות (IFRIC Interpretations);	
(ד) פרשנויות הוועדה המתמדת לפרשנויות (SIC Interpretations) ¹ .	
הדוח על המצב הכספי של ישות למועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.	דוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים opening IFRS statement of financial position
בסיס הטיפול החשבונאי שמאמץ לראשונה השתמש בו מייד בסמוך לפני אימוץ תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.	כללי חשבונאות מקובלים קודמים previous GAAP

¹ ההגדרה של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים תוקנה לאחר שהוצגו שינויי השמות על ידי החוקה המעודכנת של המוסד לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בשנת 2010.

נספח ב חריגים ליישום למפרע של תקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מתקן הדיווח הכספי הבינלאומי.

1. ישות תיישם את החריגים הבאים:
- (א) גריעת נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות (סעיפים 2 ו-3ב);
- (ב) חשבונאות גידור (סעיפים 4ב-6);
- (ג) זכויות שאינן מקנות שליטה (סעיף 7ב);
- (ד) סיווג ומדידה של מכשירים פיננסיים (סעיפים 8ב-38ג);
- (ה) ירידת ערך של נכסים פיננסיים (סעיפים 8ב-12ד);
- (ו) נגזרים משובצים (סעיף 9ב);
- (ז) הלוואות ממשלה (סעיפים 10ב-12);
- (ח) חוזי ביטוח (סעיף 13ב); וכך
- (ט) מסים נדחים המתייחסים לחכירות ולהתחייבויות בגין פירוק ושיקום ולהתחייבויות דומות (סעיף 14ב).

גריעת נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות

2. למעט כפי שמותר על ידי סעיף 3ב, מאמץ לראשונה יישם את דרישות הגריעה בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכאן ולהבא לגבי עסקאות שהתרחשו במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים או לאחריו. לדוגמה, אם מאמץ לראשונה גרע נכסים פיננסיים לא נגזרים או התחייבויות פיננסיות לא נגזרות בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים הקודמים שלו כתוצאה מעסקה אשר התרחשה לפני מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, הוא לא יכיר בנכסים ובהתחייבויות אלה בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (אלא אם כן הם כשירים להכרה כתוצאה מעסקה או מאירוע מאוחרים יותר).
3. למרות סעיף 2ב, ישות רשאית ליישם את דרישות הגריעה בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 למפרע ממועד לבחירת הישות, בתנאי שהמידע, הדרוש כדי ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 9 לנכסים פיננסיים

ולהתחייבויות פיננסיות שנגרעו כתוצאה מעסקאות בעבר, הושג בעת הטיפול החשבונאי הראשוני בעסקאות אלה.

חשבוונאות גידור

4ב. כנדרש על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 9, במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, ישות:

(א) תמדוד את כל הנגזרים בשווי הוגן; וכן

(ב) תבטל את כל ההפסדים והרווחים הנדחים הנובעים מנגזרים, אשר דווחו בהתאם לכללי חשבוונאות מקובלים קודמים כאילו היו נכסים או התחייבויות.

5ב. ישות לא תשקף בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלה יחסי גידור מסוג שאינו כשיר לחשבוונאות גידור בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 (לדוגמה, יחסי גידור רבים שבהם המכשיר המגדר הוא אופציה שנכתבה העומדת בפני עצמה או אופציה שנכתבה נטו או שבהם הפריט המגודר הוא פוזיציה נטו בגידור תזרים מזומנים לסיכון אחר מאשר סיכון מטבע חוץ) (ראה סעיף 6.4.1 סעיף קטן (א) לתקן דיווח כספי בינלאומי 9). אולם, אם ישות ייעדה פוזיציה נטו כפריט מגודר בהתאם לכללי חשבוונאות מקובלים קודמים, היא רשאית לייעד פריט אינדיווידואלי מתוך אותה פוזיציה נטו כפריט מגודר בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים או לייעד פוזיציה נטו אם היא מקיימת את הדרישות בסעיף 6.6.1 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9, בתנאי שהיא מבצעת זאת לא יאחר ממועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

6ב. אם, לפני מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, ישות ייעדה עסקה כגידור, אך הגידור אינו מקיים את הקריטריונים לכשירות לחשבוונאות גידור בסעיף 6.4.1 סעיפים קטנים (ב)–(ג) לתקן דיווח כספי בינלאומי 9, הישות תיישם את סעיפים 6.5.6 ו-6.5.7 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 כדי להפסיק את חשבוונאות הגידור. עסקאות שנקשרו לפני מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים לא ייעדו למפרע כגידורים.

זכויות שאינן מקנות שליטה

7ב. מאמץ לראשונה יישם את הדרישות הבאות של תקן דיווח כספי בינלאומי 10 מכאן ולהבא החל ממועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים:

(א) הדרישה בסעיף 94ב שסך כל הרווח הכולל ייוחס לבעלים של החברה האם ולזכויות שאינן מקנות שליטה גם אם כתוצאה מכך יתרת הזכויות שאינן מקנות שליטה תהיה שלילית.

(ב) הדרישות בסעיפים 23 ו-96 לטיפול החשבונאי בשינויים בזכויות הבעלות של החברה האם בחברה הבת שתוצאתם אינה כרוכה באיבוד שליטה; וכך

(ג) הדרישות בסעיפים 97–99 לטיפול החשבונאי באיבוד שליטה בחברה בת והדרישות הקשורות בסעיף 8א לתקן דיווח כספי בינלאומי 5 נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו.

אולם, אם מאמץ לראשונה בוחר ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 למפרע לצירופי עסקים מהעבר, הוא יישם גם את תקן דיווח כספי בינלאומי 10 בהתאם לסעיף 1ג לתקן דיווח כספי בינלאומי זה.

סיווג ומדידה של מכשירים פיננסיים

8ב. ישות תבחן אם נכס פיננסי מקיים את התנאים בסעיף 4.1.2 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 או את התנאים בסעיף 4.1.2 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 על בסיס העובדות והנסיבות אשר קיימות במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

8א. אם זה לא מעשי לבחון מרכיב מתוקן של ערך הזמן של הכסף בהתאם לסעיפים 4.1.29ב–4.1.29ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 על בסיס העובדות והנסיבות אשר קיימות במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, ישות תבחן את המאפיינים של תזרימי המזומנים החוזיים של נכס פיננסי זה על בסיס העובדות והנסיבות שהיו קיימות במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים מבלי להביא בחשבון את הדרישות המתייחסות לתיקון של המרכיב של ערך הזמן של הכסף בסעיפים 4.1.29ב–4.1.29ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 9. (במקרה זה, הישות תיישם גם את סעיף 42 לתקן דיווח כספי בינלאומי 7, אך הפניות ל"סעיף 7.2.4 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9" ייקראו כהפניות לסעיף זה ואזכורים ל"הכרה לראשונה בנכס הפיננסי" ייקראו כאזכורים ל"במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים".)

8ב. אם זה לא מעשי לבחון אם השווי ההוגן של מאפיין פירעון מוקדם הוא לא משמעותי בהתאם לסעיף 4.1.12ב סעיף קטן (ג) לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 על בסיס העובדות והנסיבות אשר קיימות במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, ישות תבחן את המאפיינים של תזרימי המזומנים החוזיים של נכס פיננסי זה על בסיס העובדות והנסיבות שהיו קיימות במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים מבלי להביא בחשבון את החריג לגבי מאפיין פירעון מוקדם בסעיף 4.1.12ב לתקן דיווח כספי בינלאומי 9. (במקרה זה, הישות תיישם גם את סעיף 42 לתקן דיווח כספי בינלאומי 7, אך הפניות ל"סעיף 7.2.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9" ייקראו כהפניות לסעיף זה ואזכורים ל"הכרה לראשונה בנכס הפיננסי" ייקראו כאזכורים ל"במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים".)

בג. אם זה לא מעשי (כמוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי 8) לישות ליישם למפרע את שיטת הריבית האפקטיבית בתקן דיווח כספי בינלאומי 9, השווי ההוגן של הנכס הפיננסי או של ההתחייבות הפיננסית במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים יהיה הערך בספרים ברוטו החדש של נכס פיננסי זה או העלות המופחתת החדשה של התחייבות פיננסית זו במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

ירידת ערך של נכסים פיננסיים

בד. ישות תיישם את דרישות ירידת הערך בתת-פרק 5.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 למפרע בכפוף לסעיפים ב8ה-ב8ז ו-ה1ה-ה2.

בה. במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, ישות תשתמש במידע סביר וניתן לביסוס הניתן להשגה ללא עלות או מאמץ מופרזים כדי לקבוע את סיכון האשראי במועד שבו מכשירים פיננסיים הוכרו לראשונה (או, לגבי מחויבויות למתן הלוואות ולגבי חוזי ערבות פיננסית, במועד שבו הישות הפכה לצד למחויבות שאינה ניתנת לביטול בהתאם לסעיף 5.5.6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9), ותשווה סיכון זה לסיכון האשראי במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (ראה גם סעיפים ב7.2.22-ב7.2.31 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9).

בז. בעת קביעה אם חלה עלייה משמעותית בסיכון האשראי ממועד ההכרה לראשונה, ישות רשאית ליישם:

(א) את הדרישות בסעיפים 5.5.10 ו-ב5.5.22-ב5.5.24 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9; וכן

(ב) את החזקה הניתנת להפרכה בסעיף 5.5.11 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 לגבי תשלומים חוזיים אשר נמצאים בפיגור של יותר מ-30 יום, אם ישות תיישם את דרישות ירידת הערך על ידי זיהוי עלייה משמעותית בסיכון האשראי ממועד ההכרה לראשונה עבור מכשירים פיננסיים אלה על בסיס מידע לגבי תשלומים בפיגור.

זב. אם, במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, קביעה אם חלה עלייה משמעותית בסיכון האשראי ממועד ההכרה לראשונה של מכשיר פיננסי תדרוש עלות או מאמץ מופרזים, ישות תכיר בהפרשה להפסד בסכום השווה להפסדי אשראי חזויים לאורך כל חיי המכשיר בכל מועד דיווח עד שמכשיר פיננסי זה נגרע (אלא אם כן מכשיר פיננסי זה הוא בעל סיכון אשראי נמוך במועד הדיווח, ובמקרה כזה סעיף ב8ו(א) מיושם).

נגזרים משובצים

9ב. מאמץ לראשונה יבחן אם נדרש להפריד נגזר משובץ מהחווה המארח ולטפל בו כנגזר על בסיס התנאים שהיו קיימים במועד המאוחר מבין המועד שבו הוא הפך לראשונה צד לחווה לבין המועד שבו נדרשת בחינה מחדש על ידי סעיף 4.3.11 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9.

הלוואות ממשלה

10ב. מאמץ לראשונה יסווג את כל הלוואות הממשלה שהתקבלו כהתחייבות פיננסית או כמכשיר הוני בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 32 *מכשירים פיננסיים: הצגה*. למעט כפי שמותר על ידי סעיף 11ב, מאמץ לראשונה יישם את הדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 *מכשירים פיננסיים* ובתקן חשבונאות בינלאומי 20 *הטיפול החשבונאי במענקים ממשלתיים ונילווי לגבי סיוע ממשלתי* מכאן ולהבא להלוואות ממשלה הקיימות במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, ולא יכיר בהטבה המתייחסת להלוואות הממשלה בשיעור ריבית נמוך מריבית השוק כמענק ממשלתי. כתוצאה מכך, אם מאמץ לראשונה, לפי כללי החשבונאות המקובלים הקודמים שלו, לא הכיר בהלוואות ממשלה בשיעור ריבית נמוך מריבית שוק ומדד אותה על בסיס עקבי עם הדרישות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, הוא ישתמש בערך בספרים של ההלוואה לפי כללי החשבונאות המקובלים הקודמים שלו במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים כערך בספרים של ההלוואה בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. ישות תיישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 9 למדידה של הלוואות כאלה לאחר מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

11ב. למרות סעיף 10ב, ישות רשאית ליישם את הדרישות בתקן דיווח כספי בינלאומי 9 ובתקן חשבונאות בינלאומי 20 למפרע להלוואות ממשלה כלשהי שנוצרה לפני מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, בתנאי שהמידע הדרוש כדי לעשות זאת הושג במועד הטיפול החשבונאי הראשוני בהלוואה זו.

12ב. הדרישות וההנחיות בסעיפים 10ב ו-11ב אינן מונעות מישות את השימוש בפטורים המתוארים בסעיפים 19ד–19ג המתייחסים ליעוד לשווי הוגן דרך רווח או הפסד של מכשירים פיננסיים שהוכרו בעבר.

חוזי ביטוח

13ב. ישות תיישם את הוראות המעבר בסעיפים 11ג–24ג ו-28ג בנספח ג לתקן דיווח כספי בינלאומי 17 לחוזים בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 17. האזכורים בסעיפים אלה בתקן דיווח כספי בינלאומי 17 למועד המעבר ייקראו כמועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

מסים נדחים המתייחסים לחכירות ולהתחייבויות בגין פירוק ושיקום ולהתחייבויות דומות

14ב. סעיפים 15 ו-24 לתקן חשבונאות בינלאומי 12 מסים על ההכנסה פוטרים ישות מהכרה בנכס מסים נדחים או בהתחייבות מסים נדחים בנסיבות מסוימות. למרות פטור זה, במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, מאמץ לראשונה יכיר בנכס מסים נדחים – במידה שצפוי שתהיה הכנסה חייבת שכנגדה ניתן יהיה לנצל את ההפרש הזמני הניתן לניכוי – ובהתחייבות מסים נדחים בגין כל ההפרשים הזמניים הניתנים לניכוי וכל ההפרשים הזמניים החייבים במס המתייחסים ל:

(א) נכסי זכות שימוש והתחייבויות חכירה; וכן

(ב) התחייבויות בגין פירוק ושיקום והתחייבויות דומות והסכומים המקבילים שהוכרו כחלק מהעלות של הנכס המתייחס.

נספח ג פטורים לגבי צירופי עסקים

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מתקן הדיווח הכספי הבינלאומי. ישות תיישם את הדרישות הבאות לצירופי עסקים אשר הישות הכירה לפני מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. נספח זה ייושם רק לצירופי עסקים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 3 צירופי עסקים.

1ג. מאמץ לראשונה רשאי לבחור שלא ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 למפרע לצירופי עסקים מהעבר (צירופי עסקים אשר התרחשו לפני מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים). אולם, אם מאמץ לראשונה מציג מחדש צירוף עסקים כלשהו כדי לציית לתקן דיווח כספי בינלאומי 3, הוא יציג מחדש את כל צירופי העסקים המאוחרים יותר וגם יישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 10 מאותו מועד. לדוגמה, אם מאמץ לראשונה בוחר להציג מחדש צירוף עסקים אשר התרחש ביום 30 ביוני 20X6, הוא יציג מחדש את כל צירופי העסקים אשר התרחשו בין 30 ביוני 20X6 לבין מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, ויישם גם את תקן דיווח כספי בינלאומי 10 מיום 30 ביוני 20X6.

2ג. ישות אינה צריכה ליישם את תקן חשבונאות בינלאומי 21 השפעות השינויים בשערי חליפין של מטבע חוץ למפרע לתיאומי שווי הוגן ולמוניטין הנובעים מצירופי עסקים אשר התרחשו לפני מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. אם הישות אינה מיישמת את תקן חשבונאות בינלאומי 21 למפרע לתיאומי שווי הוגן ולמוניטין אלה, היא תטפל בהם כנכסים וכהתחייבויות של הישות ולא כנכסים או כהתחייבויות של הנרכש. לכן, מוניטין ותיאומי שווי הוגן אלה, או שהם מבוטאים כבר במטבע הפעילות של הישות או שהם פריטים לא כספיים במטבע חוץ אשר מדווחים תוך שימוש בשער החליפין שחל לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים.

3ג. ישות רשאית ליישם את תקן חשבונאות בינלאומי 21 למפרע לתיאומי שווי הוגן ולמוניטין הנובעים מאחד מהבאים:

(א) כל צירופי העסקים אשר התרחשו לפני מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים; או

(ב) כל צירופי העסקים שהישות בוחרת להציג מחדש כדי לציית לתקן דיווח כספי בינלאומי 3, כפי שמותר על ידי סעיף 1ג לעיל.

4ג. אם מאמץ לראשונה אינו מיישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 3 למפרע לצירוף עסקים מהעבר, יש לכך את ההשלכות הבאות לגבי אותו צירוף עסקים:

(א) המאמץ לראשונה ישמור על אותו סיווג (כרכישה על ידי הרוכש משפטית, כרכישה במהופך על ידי הנרכש משפטית או כאיחוד זכויות) כפי שהיה בדוחותיו הכספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים.

(ב) המאמץ לראשונה יכיר בכל הנכסים וההתחייבויות שלו למועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, אשר נרכשו או ניטלו בצירוף עסקים מהעבר, פרט ל:

(i) נכסים פיננסיים והתחייבויות פיננסיות אחדים שנגרעו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים (ראה סעיף ב2); וכן

(ii) נכסים, כולל מוניטין, והתחייבויות שלא הוכרו בדוח המאוחד על המצב הכספי של הרוכש בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים ושגם לא יהיו כשירים להכרה בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בדוח הנפרד על המצב הכספי של הנרכש (ראה ו1)–(ט) להלן).

המאמץ לראשונה יכיר בשינוי כלשהו הנובע מכך על ידי תיאום העודפים (או, אם מתאים, קטגוריה אחרת של הון), אלא אם כן השינוי נובע מההכרה בנכס בלתי מוחשי אשר קודם לכן נכלל בתוך המוניטין (ראה ז1) (i) להלן).

(ג) המאמץ לראשונה לא יכלול בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים פריט כלשהו שהוכר בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים שאינו כשיר להכרה כנכס או כהתחייבות לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. המאמץ לראשונה יטפל בשינוי הנובע מכך כדלהלן:

(i) ייתכן שהמאמץ לראשונה סיווג צירוף עסקים מהעבר כרכישה והכיר כנכס בלתי מוחשי פריט שאינו כשיר להכרה כנכס בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 38 נכסים בלתי מוחשיים. המאמץ לראשונה יסווג מחדש פריט זה (ואת המסים הנדחים והזכויות שאינן מקנות שליטה הקשורים, אם קיימים) כחלק מהמוניטין (אלא אם כן הוא ניכה מוניטין ישירות מההון בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, ראה ז1) (i) ו-1 (ט) להלן).

(ii) המאמץ לראשונה יכיר בכל שאר השינויים הנובעים מכך בעודפים.²

(ד) תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים דורשים מדידה עוקבת של נכסים והתחייבויות אחדים על בסיס שאינו מבוסס על עלות מקורית, כמו שווי הוגן. המאמץ לראשונה ימדוד נכסים והתחייבויות אלה על בסיס זה בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלו, אפילו אם הם נרכשו או ניטלו בצירוף עסקים מהעבר. המאמץ לראשונה יכיר בשינוי כלשהו בערך בספרים הנובע מכך על ידי תיאום העודפים (או, אם מתאים, קטגוריה אחרת של הון) ולא המוניטין.

(ה) מייד לאחר צירוף העסקים, הערך בספרים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים של נכסים שנרכשו ושל התחייבויות שניטלו באותו צירוף עסקים יהיה עלותם הנחשבת בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים לאותו מועד. אם תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים דורשים מדידה מבוססת עלות של אותם נכסים והתחייבויות במועד מאוחר יותר, עלות נחשבת זו תהיה הבסיס לפחת מבוסס עלות או להפחתה מבוססת עלות מהמועד של צירוף העסקים.

(ו) אם נכס שנרכש או התחייבות שניטלה בצירוף עסקים מהעבר לא הוכרו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, לא תהיה להם עלות נחשבת של אפס בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. במקום זאת, הרוכש יכיר בהם וימדוד אותם בדוח המאוחד על המצב הכספי שלו לפי אותו בסיס שהיה נדרש לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בדוח על המצב הכספי של הנרכש. להמחשה: אם בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים הקודמים שלו, הרוכש לא היוון חכירות שנרכשו בצירוף עסקים מהעבר שבהן הנרכש היה חוכר, הוא יהוון חכירות אלה בדוחותיו הכספיים המאוחדים, כפי שתקן דיווח כספי בינלאומי 16 *חכירות* היה דורש מהנרכש לעשות בדוח על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלו. באופן דומה, אם בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים הקודמים שלו, הרוכש לא הכיר בהתחייבות תלויה שעדיין קיימת במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, הרוכש יכיר בהתחייבות תלויה זו באותו מועד, אלא אם כן תקן חשבונאות בינלאומי 37 *הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים* היה אוסר על ההכרה בה בדוחות הכספיים של הנרכש. לעומת זאת, אם נכס או התחייבות נכללו בתוך המוניטין בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים

² שינויים כאלה כוללים סיווגים מחדש מנכסים בלתי מוחשיים או לנכסים בלתי מוחשיים, אם מוניטין לא הוכר כנכס בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים. מצב זה נוצר אם, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, הישות (א) ניכתה מוניטין ישירות מההון או (ב) לא טיפלה בצירוף העסקים כרכישה.

קודמים, אך היו מוכרים בנפרד לפי תקן דיווח כספי בינלאומי 3, אותו נכס או אותה התחייבות נשארים בתוך המוניטין, אלא אם כן תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים היו דורשים להכיר בהם בדוחות הכספיים של הנרכש.

(ז) הערך בספרים של המוניטין בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים יהיה הערך בספרים שלו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, לאחר שני התיאומים הבאים:

(i) אם נדרש על ידי (ג)(i) לעיל, המאמץ לראשונה יגדיל את הערך בספרים של המוניטין כאשר הוא מסווג מחדש פריט שהוא הכיר כנכס בלתי מוחשי בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים. באופן דומה, אם (ו) לעיל דורש מהמאמץ לראשונה להכיר בנכס בלתי מוחשי אשר נכלל בתוך מוניטין שהוכר בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, המאמץ לראשונה יקטין את הערך בספרים של המוניטין בהתאם (ואם רלוונטי, יתאים מסים נדחים וזכויות שאינן מקנות שליטה).

(ii) ללא קשר אם קיים סימן המצביע על כך שיייתכן שנפגם ערכו של המוניטין, המאמץ לראשונה יישם את תקן חשבונאות בינלאומי 36 לשם בחינה לירידת ערך של המוניטין במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים ולשם הכרה בהפסד מירידת ערך כלשהו הנובע מכך בעודפים (או, אם נדרש על ידי תקן חשבונאות בינלאומי 36, בקרן ההערכה מחדש). הבחינה לירידת ערך תתבסס על התנאים במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

(ח) אין לבצע תיאומים אחרים לערך בספרים של המוניטין במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. לדוגמה, המאמץ לראשונה לא יציג מחדש את הערך בספרים של המוניטין:

(i) כדי לחלץ מחקר ופיתוח בתהליך שנרכש באותו צירוף עסקים (אלא אם כן הנכס הבלתי מוחשי הקשור היה כשיר להכרה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 38 בדוח על המצב הכספי של הנרכש);

(ii) כדי לתאם הפחתה קודמת של מוניטין;

(iii) כדי לבטל תיאומים למוניטין שתקן דיווח כספי בינלאומי 3 לא היה מתיר, אך שבוצעו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים, כתוצאה מתיאומים

לנכסים ולהתחייבויות בין המועד של צירוף העסקים לבין מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

(ט) אם המאמץ לראשונה הכיר במוניטין בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים כניכוי מההון:

(i) הוא לא יכיר באותו מוניטין בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלו. יתר על כן, הוא לא יסווג מחדש את אותו מוניטין לרווח או הפסד אם הוא מממש את החברה הבת או אם נפגם ערכה של ההשקעה בחברה הבת.

(ii) תיאומים הנובעים מהתבררות מאוחרת יותר של תלויה, המשפיעה על תמורת הרכישה, יוכרו בעודפים.

(י) בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים הקודמים שלו, ייתכן שהמאמץ לראשונה לא איחד חברה בת שנרכשה בצירוף עסקים מהעבר (לדוגמה, מאחר שהחברה האם לא החשיבה אותה כחברה בת בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים או מאחר שהיא לא הכינה דוחות כספיים מאוחדים). המאמץ לראשונה יתאם את הערכים בספרים של הנכסים ושל ההתחייבויות של החברה הבת לסכומים שהיו נדרשים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בדוח על המצב הכספי של החברה הבת. העלות הנחשבת של המוניטין שווה להפרש במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בין:

(i) חלק החברה האם בערכים בספרים המותאמים האלה; לבין

(ii) העלות בדוחות הכספיים הנפרדים של החברה האם של השקעתה בחברה הבת.

(יא) המדידה של זכויות שאינן מקנות שליטה ושל מסים נדחים נגזרת מהמדידה של נכסים ושל התחייבויות אחרים. לכן, התיאומים לעיל לנכסים ולהתחייבויות שהוכרו משפיעים על זכויות שאינן מקנות שליטה ועל מסים נדחים.

5ג. הפטור לגבי צירופי עסקים מהעבר חל גם על רכישות מהעבר של השקעות בחברות כלולות, של זכויות בעסקאות משותפות ושל זכויות בפעילויות משותפות אשר פעילותן מהווה עסק, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 3. יתר על כן, המועד שנבחר בהתאם לסעיף 1ג חל במידה שווה על כל רכישות כאלה.

נספח ד פטורים מתקני דיווח כספי בינלאומיים אחרים

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מתקן הדיווח הכספי הבינלאומי.

- ד1. ישות רשאית לבחור באחד או יותר מהפטורים הבאים :
- (א) עסקאות תשלום מבוסס מניות (סעיפים ד1 ו-ד3);
- (ב) [בוטל]
- (ג) עלות נחשבת (סעיפים ד5–ד8);
- (ד) חכירות (סעיף ד9 ו-ד9ב–ד9ה);
- (ה) [בוטל]
- (ו) הפרשי תרגום מצטברים (סעיפים ד12–ד13א);
- (ז) השקעות בחברות בנות, בעסקאות משותפות ובחברות כלולות (סעיפים ד14–ד15א);
- (ח) נכסים והתחייבויות של חברות בנות, של חברות כלולות ושל עסקאות משותפות (סעיפים ד16 ו-ד17);
- (ט) מכשירים פיננסיים מורכבים (סעיף ד18);
- (י) ייעוד של מכשירים פיננסיים שהוכרו קודם לכן (סעיפים ד19–ד19ג);
- (יא) מדידת שווי הוגן של נכסים פיננסיים או של התחייבויות פיננסיות בעת ההכרה לראשונה (סעיף ד20);
- (יב) התחייבויות בגין פירוק הכלולות בעלות של רכוש קבוע (סעיף ד21 ו-ד21א);
- (יג) נכסים פיננסיים או נכסים בלתי מוחשיים המטופלים בהתאם לפרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 12 הסדרי זיכיון למתן שירות (סעיף ד22);
- (יד) עלויות אשראי (סעיף ד23);
- (טו) [בוטל]

(טז) סילוק התחייבויות פיננסיות באמצעות מכשירים הוניים (סעיף ד25);

(יז) היפר-אינפלציה חמורה (סעיפים ד26–ד30);

(יח) הסדרים משותפים (סעיף ד31);

(יט) עלויות חישוב בשלב ההפקה של מכרה עילי (ראה סעיף ד32);

(כ) ייעוד של חוזים לרכוש או למכור פריט לא פיננסי (סעיף ד33);

(כא) הכנסות (סעיפים ד34 ו-ד35); וכן

(כב) עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש (סעיף ד36).

ישות לא תיישם פטורים אלה בדרך של היקש לפריטים אחרים.

עסקאות תשלום מבוסס מניות

2ד. תקן זה מעודד מאמץ לראשונה, אך אינו דורש ממנו, ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 2 תשלום מבוסס מניות למכשירים הוניים שהוענקו ביום 7 בנובמבר 2002 או לפניו. תקן זה גם מעודד מאמץ לראשונה, אך אינו דורש ממנו, ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 2 למכשירים הוניים שהוענקו לאחר 7 בנובמבר 2002 ושהבשילו לפני (א) מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים או (ב) ביום 1 בינואר 2005, לפי המאוחר מביניהם. אולם, אם מאמץ לראשונה בוחר ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 2 למכשירים הוניים כאלה, הוא רשאי לעשות זאת רק אם הישות נתנה גילוי פומבי לשווי ההוגן של מכשירים הוניים אלה, שנקבע במועד המדידה, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 2. לגבי כל ההענקות של מכשירים הוניים שתקן דיווח כספי בינלאומי 2 לא יושם לגביהן (לדוגמה, מכשירים הוניים שהוענקו ביום 7 בנובמבר 2002 או לפניו), מאמץ לראשונה, למרות זאת, ייתן גילוי למידע הנדרש על ידי סעיפים 44 ו-45 לתקן דיווח כספי בינלאומי 2. אם מאמץ לראשונה מתקן את התנאים של הענקה של מכשירים הוניים שתקן דיווח כספי בינלאומי 2 לא יושם לגביה, הישות אינה נדרשת ליישם את סעיפים 26–29 לתקן דיווח כספי בינלאומי 2 אם התיקון התרחש לפני מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

3ד. תקן זה מעודד מאמץ לראשונה, אך אינו דורש ממנו, ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 2 להתחייבויות הנובעות מעסקאות תשלום מבוסס מניות אשר סולקו לפני מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. התקן גם מעודד מאמץ לראשונה, אך אינו דורש ממנו, ליישם את תקן דיווח כספי בינלאומי 2 להתחייבויות אשר סולקו לפני 1 בינואר 2005. לגבי התחייבויות שתקן דיווח כספי בינלאומי 2 מיושם לגביהן, מאמץ לראשונה אינו נדרש להציג מחדש מידע השוואתי במידה שהמידע מתייחס לתקופה או למועד לפני 7 בנובמבר 2002.

4.4. [בוטל]

עלות נחשבת

5.4. ישות רשאית לבחור למדוד פריט רכוש קבוע במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים לפי השווי ההוגן שלו ולהשתמש באותו שווי הוגן כעלות הנחשבת שלו באותו מועד.

6.4. מאמץ לראשונה רשאי לבחור להשתמש בהערכה מחדש של פריט רכוש קבוע לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים או לפניו כעלות נחשבת במועד ההערכה מחדש, אם ההערכה מחדש הייתה, במועד ההערכה מחדש, ניתנת להשוואה באופן כללי (broadly):

(א) לשווי הוגן; או

(ב) לעלות או לעלות מופחתת בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, מותאמת כדי לשקף, לדוגמה, שינויים במדד מחירים כללי או ספציפי.

7.4. החלופות בסעיפים 5ד ו-6ד זמינות גם לגבי:

(א) נדל"ן להשקעה, אם ישות בוחרת להשתמש במודל העלות בתקן חשבונאות בינלאומי 40 נדל"ן להשקעה;

(אא) נכסי זכות שימוש (תקן דיווח כספי בינלאומי 16 חכירות); וכן

(ב) נכסים בלתי מוחשיים אשר מקיימים:

(i) את הקריטריונים להכרה בתקן חשבונאות בינלאומי 38 (כולל מדידה מהימנה של עלות מקורית); וכן

(ii) את הקריטריונים בתקן חשבונאות בינלאומי 38 לגבי הערכה מחדש (כולל קיומו של שוק פעיל).

ישות לא תשתמש בחלופות אלה לגבי נכסים אחרים או לגבי התחייבויות.

8.4. ייתכן שמאמץ לראשונה קבע עלות נחשבת בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים לגבי הנכסים וההתחייבויות שלו, חלקם או כולם, על ידי מדידתם בשוויים ההוגן במועד אחד מסוים, כתוצאה מאירוע כמו הפרטה או הנפקה ראשונה לציבור.

(א) אם מועד המדידה הוא במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים או לפניו, הישות רשאית להשתמש במדידות שווי

הוגן כאלה שנבעו מאירועים כאמור כעלות נחשבת לצורך תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים במועד של אותה מדידה.

(ב) אם מועד המדידה הוא אחרי מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, אך במהלך התקופה הכלולה בדוחות הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, ניתן להשתמש במדידות שווי הוגן כאלה שנבעו מאירועים כאמור כעלות נחשבת במועד שבו האירוע מתרחש. ישות תכיר בתיאומים הנובעים מכך ישירות בעודפים (או, אם מתאים, בקטגוריה אחרת של הון) במועד המדידה. במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, הישות תקבע את העלות הנחשבת על ידי יישום הקריטריונים בסעיפים 5ד–7ד או על ידי מדידת הנכסים וההתחייבויות בהתאם לדרישות האחרות בתקן דיווח כספי בינלאומי זה.

8ד.א לפי דרישות חשבונאיות לאומיות אחדות, עלויות חיפוש ופיתוח עבור רכוש נפט וגז בשלבי הפיתוח או הייצור מטופלות במרכזי עלות אשר כוללים את כל הרכוש באזור גאוגרפי רחב. מאמץ לראשונה המשתמש בטיפול חשבונאי כזה לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים רשאי לבחור למדוד נכסי נפט וגז במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים על בסיס האמור להלן:

(א) נכסי חיפוש והערכה בסכום שנקבע לפי כללי החשבונאות המקובלים הקודמים של הישות; וכן

(ב) נכסים בשלבי הפיתוח או הייצור בסכום שנקבע עבור מרכז העלות לפי כללי החשבונאות המקובלים הקודמים של הישות. הישות תקצה סכום זה לנכסי הבסיס של מרכז העלות באופן יחסי תוך שימוש בנפחי הרזרבות או בערכי הרזרבות נכון לאותו מועד.

הישות תבחן לירידת ערך נכסי חיפוש והערכה ונכסים בשלב הפיתוח והייצור במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 6 חיפוש משאבים מינרליים והערכתם או לתקן חשבונאות בינלאומי 36, בהתאמה, ואם צריך, תקטין את הסכום שנקבע בהתאם ל-(א) או ל-(ב) לעיל. לצורכי סעיף זה, נכסי נפט וגז מורכבים רק מאותם נכסים המשמשים בחיפוש, בהערכה, בפיתוח או בייצור של נפט וגז.

8ד.ב ישויות אחדות מחזיקות פריטי רכוש קבוע, נכסי זכות שימוש או נכסים בלתי מוחשיים, אשר משמשים או שימשו קודם לכן בפעילויות הכפופות לפיקוח תעריפים. הערך בספרים של פריטים כאלה עשוי לכלול סכומים אשר נקבעו לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים, אך אינם כשירים להיוון בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. אם זהו המקרה, מאמץ לראשונה רשאי לבחור להשתמש בערך בספרים לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים של פריט כזה במועד המעבר לתקני

הדיווח הכספי הבינלאומיים כעלות נחשבת. אם ישות מיישמת פטור זה לפריט, היא אינה צריכה ליישם את הפטור לכל הפריטים. במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, ישות תבחן לירידת ערך בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36 כל פריט שנעשה שימוש לגביו בפטור זה. לצורכי סעיף זה, פעילויות הן כפופות לפיקוח תעריפים אם הן כפופות למשטר של מערכת לקביעת המחירים שניתן לחייב בהם לקוחות עבור סחורות או שירותים ומערכת זו כפופה לפיקוח ו/או לאישור על ידי מפקח על תעריפים (כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 14 *חשבונות פיקוח נדחים*).

חכירות

9ד. מאמץ לראשונה רשאי לבחון אם חוזה הקיים במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים כולל חכירה על ידי יישום סעיפים 9–11 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16 לחוזים אלה על בסיס העובדות והנסיבות ששררו באותו מועד.

9דא. [בוטל]

9דב. כאשר מאמץ לראשונה שהוא חוכר מכיר בהתחייבויות חכירה ובנכסי זכות שימוש, הוא רשאי ליישם את הגישה שלהלן לכל החכירות שלו (בכפוף להקלות המעשיות המתוארות בסעיף 9ד):

(א) מדידת התחייבות חכירה במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. חוכר המיישם גישה זו ימדוד התחייבות חכירה זו בערך הנוכחי של תשלומי החכירה (ראה סעיף 9ה) הנותרים, המהוונים תוך שימוש בשיעור הריבית התוספתי של החוכר (ראה סעיף 9ה) במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

(ב) מדידת נכס זכות שימוש במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. החוכר יבחר, על בסיס כל חכירה בנפרד, למדוד נכס זכות שימוש זה באחת מהדרכים הבאות:

(i) בערכו בספרים כאילו תקן דיווח כספי בינלאומי 16 יושם ממועד תחילת החכירה (ראה סעיף 9ה), אך מהוון תוך שימוש בשיעור הריבית התוספתי של החוכר במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים; או

(ii) בסכום השווה להתחייבות החכירה, מותאם בגין הסכום של תשלומי חכירה כלשהם ששולמו מראש או שנצברו המתייחסים לחכירה זו, שהוכרו בדוח על המצב הכספי מיידי לפני מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

- (ג) יישום תקן חשבונאות בינלאומי 36 לנכסי זכות שימוש במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.
- ד9ג. על אף הדרישות בסעיף ד9ב, מאמץ לראשונה שהוא חוכר ימדוד נכס זכות שימוש בשווי הוגן במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים לגבי חכירות אשר מקיימות את ההגדרה של נדל"ן להשקעה בתקן חשבונאות בינלאומי 40 ואשר נמדדות תוך שימוש במודל השווי הוגן בתקן חשבונאות בינלאומי 40 ממועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.
- ד9ד. מאמץ לראשונה שהוא חוכר רשאי לבצע אחד או יותר מהבאים במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, על בסיס כל חכירה בנפרד:
- (א) ליישם שיעור היוון יחיד לתיק של חכירות עם מאפיינים דומים באופן סביר (לדוגמה, תקופת חכירה שנותרה דומה לגבי סוג של נכס בסיס דומה בסביבה כלכלית דומה).
- (ב) לבחור שלא ליישם את הדרישות בסעיף ד9ב לחכירות שתקופת החכירה (ראה סעיף ד9ה) שלהן מסתיימת תוך 12 חודש ממועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. במקום זאת, הישות תטפל בחכירות אלה (כולל גילוי מידע לגביהן) כאילו הן חכירות לטווח קצר המטופלות בהתאם לסעיף 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16.
- (ג) לבחור שלא ליישם את הדרישות בסעיף ד9ב לחכירות שבהן נכס הבסיס הוא בעל ערך נמוך (כמתואר בסעיפים ב3–8 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16). במקום זאת, הישות תטפל בחכירות אלה (כולל גילוי מידע לגביהן) בהתאם לסעיף 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 16.
- (ד) לא לכלול עלויות ישירות ראשוניות (ראה סעיף ד9ה) במדידה של נכס זכות שימוש במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.
- (ה) להשתמש ב"ראייה לאחור", כמו בקביעת תקופת החכירה אם החוזה כולל אופציות להאריך או לבטל את החכירה.
- ד9ה. תשלומי חכירה, חוכר, שיעור ריבית תוספתי של חוכר, מועד תחילת החכירה, עלויות ישירות ראשוניות ותקופת חכירה הם מונחים מוגדרים בתקן דיווח כספי בינלאומי 16 והם משמשים בתקן זה באותה משמעות.

הפרשי תרגום מצטברים

- 12ד. תקן חשבונאות בינלאומי 21 דורש מישות :
- (א) להכיר בהפרשי תרגום אחדים ברווח כולל אחר ולצבור אותם ברכיב נפרד של הון ; וכן
- (ב) בעת מימוש פעילות חוץ, לסווג מחדש את הפרש התרגום המצטבר המתייחס לאותה פעילות חוץ (כולל, אם רלוונטי, רווחים והפסדים מגידורים קשורים) מההון לרווח או הפסד כחלק מהרווח או מההפסד מהמימוש.
- 13ד. אולם, מאמץ לראשונה אינו צריך לציית לדרישות אלה לגבי הפרשי תרגום מצטברים שהיו קיימים במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. אם מאמץ לראשונה משתמש בפטור זה :
- (א) הפרשי התרגום המצטברים לגבי כל פעילויות החוץ ייחשבו לאפס במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים ; וכן
- (ב) הרווח או ההפסד ממימוש עוקב של פעילות חוץ כלשהי לא יכלול הפרשי תרגום שנוצרו לפני מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים ויכלול הפרשי תרגום מאוחרים יותר.
- 13ד.א. במקום ליישם את סעיף 12ד או את סעיף 13ד, חברה בת אשר משתמשת בפטור בסעיף 16ד(א) רשאית לבחור, בדוחותיה הכספיים, למדוד הפרשי תרגום מצטברים לגבי כל פעילויות החוץ בערכם בספרים כפי שהיה נכלל בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה האם, בהתבסס על מועד המעבר של החברה האם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, אם לא בוצעו תיאומים הקשורים לנוהלי האיחוד ולהשפעות של צירוף העסקים שבו רכשה החברה האם את החברה הבת. בחירה דומה זמינה לחברה כלולה או לעסקה משותפת אשר משתמשת בהקלה בסעיף 16ד(א).

השקעות בחברות בנות, בעסקאות משותפות ובחברות כלולות

- 14ד. כאשר ישות מכינה דוחות כספיים נפרדים, תקן חשבונאות בינלאומי 27 דורש מהישות לטפל בהשקעותיה בחברות בנות, בעסקאות משותפות ובחברות כלולות באחת מהאפשרויות הבאות :
- (א) לפי עלות ;
- (ב) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 ; או

(ג) תוך שימוש בשיטת השווי המאזני כמתואר בתקן חשבונאות בינלאומי 28.

15ד. אם מאמץ לראשונה מודד השקעה כזו בעלות בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 27, הוא ימדוד השקעה זו באחד מהסכומים הבאים בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים הנפרד שלו:

(א) עלות שנקבעה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 27; או

(ב) עלות נחשבת. העלות הנחשבת של השקעה כזו תהיה:

(i) שווייה ההוגן במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של הישות בדוחותיה הכספיים הנפרדים; או

(ii) ערכה בספרים לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים באותו מועד.

מאמץ לראשונה רשאי לבחור בין (i) לבין (ii) לעיל למדידת השקעתו בכל חברה בת, עסקה משותפת או חברה כלולה שהוא בוחר למדוד תוך שימוש בעלות נחשבת.

15ד.א. אם מאמץ לראשונה מטפל בהשקעה כזו תוך שימוש בנהלי שיטת השווי המאזני כמתואר בתקן חשבונאות בינלאומי 28:

(א) המאמץ לראשונה מיישם את הפטור לגבי צירופי עסקים מהעבר (נספח ג) לרכישה של ההשקעה.

(ב) אם הישות נעשית מאמץ לראשונה לצורך דוחותיה הכספיים הנפרדים מוקדם יותר מאשר לצורך דוחותיה הכספיים המאוחדים, וכן

(i) מאוחר יותר מאשר החברה האם שלה, הישות תיישם את סעיף ד' 16 בדוחותיה הכספיים הנפרדים.

(ii) מאוחר יותר מאשר החברה הבת שלה, הישות תיישם את סעיף ד' 17 בדוחותיה הכספיים הנפרדים.

נכסים והתחייבויות של חברות בנות, של חברות כלולות ושל עסקאות משותפות

16ד. אם חברה בת נעשית מאמץ לראשונה מאוחר יותר מאשר החברה האם שלה, החברה הבת תמדוד בדוחותיה הכספיים את הנכסים וההתחייבויות שלה לפי אחת מהחלופות הבאות:

(א) הערכים בספרים שהיו נכללים בדוחות הכספיים המאוחדים של החברה האם, בהתבסס על מועד המעבר של החברה האם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, אם לא בוצעו תיאומים הקשורים לנוהלי האיחוד ולהשפעות של צירוף העסקים שבו רכשה החברה האם את החברה הבת (בחירה זו אינה זמינה לחברה בת של ישות השקעה, כמוגדר בתקן דיווח כספי בינלאומי 10, אשר נדרשת להימדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד); או

(ב) הערכים בספרים הנדרשים על ידי שאר הוראות תקן דיווח כספי בינלאומי זה, בהתבסס על מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של החברה הבת. הערכים בספרים אלה יכולים להיות שונים מהערכים בספרים המתוארים ב-(א):

(i) כאשר הפטורים בתקן דיווח כספי בינלאומי זה גורמים למדידות אשר תלויות במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

(ii) כאשר המדיניות החשבונאית המשמשת בדוחות הכספיים של החברה הבת שונה מהמדיניות החשבונאית בדוחות הכספיים המאוחדים. לדוגמה, החברה הבת עשויה להשתמש כמדיניות החשבונאית במודל העלות שבתקן חשבונאות בינלאומי 16 *רכוש קבוע*, בעוד שהקבוצה עשויה להשתמש במודל ההערכה מחדש.

בחירה דומה זמינה לחברה כלולה או לעסקה משותפת אשר נעשות מאמץ לראשונה מאוחר יותר מאשר ישות שיש לה השפעה מהותית עליה או שליטה משותפת בה.

17ד. אולם, אם ישות נעשית מאמץ לראשונה מאוחר יותר מאשר חברה בת שלה (או חברה כלולה שלה או עסקה משותפת שלה), הישות תמדוד בדוחותיה הכספיים המאוחדים את הנכסים וההתחייבויות של החברה הבת (או של החברה הכלולה או של העסקה המשותפת) באותם ערכים בספרים כמו בדוחות הכספיים של החברה הבת (או של החברה הכלולה או של העסקה המשותפת), לאחר תיאומים הקשורים לנוהלי האיחוד וליישום שיטת השווי המאזני ולהשפעות של צירוף העסקים שבו הישות רכשה את החברה הבת. על אף דרישה זו, חברה אם שאינה ישות השקעה לא תיישם את החריג לאיחוד שנעשה בו שימוש על ידי חברות בנות כלשהן שהן ישויות השקעה. באופן דומה, אם חברה אם נעשית מאמץ לראשונה לגבי דוחותיה הכספיים הנפרדים מוקדם יותר או מאוחר יותר מאשר לגבי דוחותיה הכספיים המאוחדים, היא תמדוד את הנכסים וההתחייבויות שלה באותם סכומים בשני הדוחות הכספיים, למעט תיאומים בגין איחוד.

מכשירים פיננסיים מורכבים

18ד. תקן חשבונאות בינלאומי 32 מכשירים פיננסיים: הצגה דורש מישות לפצל מכשיר פיננסי מורכב בעת ההתקשרות בו לרכיב התחייבות ולרכיב הוני נפרדים. אם רכיב ההתחייבות אינו קיים עוד, יישום למפרע של תקן חשבונאות בינלאומי 32 גורם להפרדת שני חלקים של ההון. החלק הראשון הוא בעודפים ומייצג את הריבית המצטברת שנצברה על רכיב ההתחייבות. החלק האחר מייצג את הרכיב ההוני המקורי. אולם, בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי זה, מאמץ לראשונה אינו צריך להפריד את שני החלקים האלה אם רכיב ההתחייבות אינו קיים עוד במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

ייעוד של מכשירים פיננסיים שהוכרו קודם לכן

19ד. תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מתיר לייעד התחייבות פיננסית (בתנאי שהיא מקיימת קריטריונים מסוימים) כהתחייבות פיננסית בשווי הוגן דרך רווח או הפסד. למרות דרישה זו, ישות רשאית לייעד, במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, התחייבות פיננסית כלשהי לשווי הוגן דרך רווח או הפסד, בתנאי שההתחייבות מקיימת את הקריטריונים בסעיף 4.2.2 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 במועד זה.

19ד.א. ישות רשאית לייעד נכס פיננסי כנמדד בשווי הוגן דרך רווח או הפסד בהתאם לסעיף 4.1.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 על בסיס העובדות והנסיבות אשר קיימות במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

19ד.ב. ישות רשאית לייעד השקעה במכשיר הוני לשווי הוגן דרך רווח כולל אחר בהתאם לסעיף 5.7.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 על בסיס העובדות והנסיבות אשר קיימות במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

19ד.ג. לגבי התחייבות פיננסית אשר יועדה כהתחייבות פיננסית בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, ישות תקבע אם הטיפול בסעיף 5.7.7 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 ייצור אי-הקבלה חשבונאית ברווח או הפסד על בסיס העובדות והנסיבות אשר קיימות במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

מדידת שווי הוגן של נכסים פיננסיים או של התחייבויות פיננסיות במועד ההכרה לראשונה

20ד. למרות הדרישות של סעיפים 7 ו-9, ישות רשאית ליישם את הדרישות בסעיף 5.1.א2 בסעיף קטן (ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 מכאן

ולהבא לעסקאות שההתקשרות בהן הייתה במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים או לאחריהן.

התחייבויות בגין פירוק הכלולות בעלות של רכוש קבוע

21ד. פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 1 שינויים בהתחייבויות קיימות בגין פירוק ושיקום ובהתחייבויות דומות קיימות דורשת כי שינויים מוגדרים בהתחייבות בגין פירוק או שיקום או בהתחייבות דומה ייוספו לעלות הנכס, שהן קשורות אליו, או יופחתו ממנו; לאחר מכן, הסכום בר-הפחת המותאם של הנכס מופחת מכאן ולהבא לאורך יתרת החיים השימושיים שלו. מאמץ לראשונה אינו צריך לציית לדרישות אלה לגבי שינויים בהתחייבויות כאלה אשר התרחשו לפני מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. אם מאמץ לראשונה משתמש בפטור זה, הוא:

(א) ימדוד את ההתחייבות למועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37;

(ב) במידה שההתחייבות היא בתחולת פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 1, יאמוד את הסכום שהיה נכלל בעלות של הנכס הקשור במועד שבו ההתחייבות נוצרה לראשונה על ידי היוון ההתחייבות לאותו מועד תוך שימוש באומדן הטוב ביותר שלה של שיעור ההיוון המותאם לסיכון ההיסטורי (שיעורי ההיוון המותאמים לסיכון ההיסטוריים) אשר היה מתאים (היו מתאימים) לאותה התחייבות במהלך התקופה שחלפה (intervening period); וכן

(ג) יחשב את הפחת שנצבר על אותו סכום למועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים על בסיס האומדן השוטף של אורך החיים השימושיים של הנכס, תוך שימוש במדיניות הפחת שאומצה על ידי הישות בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

21ד.א. ישות אשר משתמשת בפטור בסעיף 8א(ב) (לגבי נכסי נפט וגז בשלבי הפיתוח או הייצור המטופלים במרכזי עלות אשר כוללים את כל הרכוש באזור גאוגרפי רחב לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים), במקום ליישם את סעיף 21ד ואת פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 1:

(א) תמדוד התחייבויות בגין פירוק ושיקום והתחייבויות דומות במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 37; וכן

(ב) תכיר ישירות בעודפים הפרש כלשהו בין סכום זה לבין הערך בספרים של התחייבויות אלה במועד המעבר לתקני הדיווח

הכספי הבינלאומיים שנקבע לפי כללי החשבונאות המקובלים הקודמים של הישות.

נכסים פיננסיים או נכסים בלתי מוחשיים המטופלים בהתאם לפרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 12

22ד. מאמץ לראשונה רשאי ליישם את הוראות המעבר בפרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 12.

עלויות אשראי

23ד. מאמץ לראשונה יכול לבחור ליישם את הדרישות בתקן חשבונאות בינלאומי 23 ממועד המעבר או ממועד מוקדם יותר כפי שמותר על ידי סעיף 28 לתקן חשבונאות בינלאומי 23. מהמועד שבו ישות אשר מיישמת פטור זה מתחילה ליישם את תקן חשבונאות בינלאומי 23, הישות:

(א) לא תציג מחדש את רכיב עלות האשראי אשר הוון לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים ואשר נכלל בערך בספרים של נכסים במועד זה; וכן

(ב) תטפל בעלויות אשראי שהתהוו במועד זה או לאחריו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 23, כולל אותן עלויות אשראי שהתהוו במועד זה או לאחריו על נכסים כשירים שנמצאים כבר בהקמה.

24ד. [בוטל]

סילוק התחייבויות פיננסיות באמצעות מכשירים הוניים

25ד. מאמץ לראשונה רשאי ליישם את הוראות המעבר בפרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 19 סילוק התחייבויות פיננסיות באמצעות מכשירים הוניים.

היפר-אינפלציה חמורה

26ד. אם לישות יש מטבע פעילות שהיה מטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית או שהוא עדיין כזה, היא תקבע אם המטבע היה כפוף להיפר-אינפלציה חמורה לפני מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. הוראה זו חלה על כל הישויות אשר מאמצות את תקני

הדיווח הכספי הבינלאומיים בפעם הראשונה, כמו גם על ישויות אשר יישמו בעבר את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

27ד. המטבע של סביבה כלכלית היפר-אינפלציונית כפוף להיפר-אינפלציה חמורה אם יש לו את שני המאפיינים הבאים:

(א) מדד מחירים כללי מהימן אינו זמין לכל הישויות שיש להן עסקאות ויתרות במטבע.

(ב) המטבע אינו בר-המרה למטבע חוץ יציב יחסית. יכולת המרה נבחנת בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 21.

28ד. מטבע הפעילות של ישות מפסיק להיות כפוף להיפר-אינפלציה חמורה במועד נרמול מטבע הפעילות. זהו המועד שבו למטבע הפעילות אין עוד את אחד המאפיינים בסעיף 27ד או את שניהם או כאשר חל שינוי במטבע הפעילות של הישות למטבע שאינו כפוף להיפר-אינפלציה חמורה.

29ד. כאשר מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של ישות הוא במועד נרמול מטבע הפעילות או לאחריו, הישות רשאית לבחור למדוד את כל הנכסים וההתחייבויות המוחזקים לפני מועד נרמול מטבע הפעילות בשווי הוגן במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. הישות רשאית להשתמש בשווי הוגן זה כעלות הנחשבת של נכסים והתחייבויות אלה בדוח יתרות הפתיחה על המצב הכספי לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

30ד. כאשר מועד נרמול מטבע הפעילות חל בתקופת השוואה של 12 חודש, מותר שתקופת ההשוואה תהיה קצרה מ-12 חודש, בתנאי שמערכת שלמה של דוחות כספיים (כנדרש על ידי סעיף 10 לתקן חשבונאות בינלאומי 1) מסופקת לתקופה קצרה יותר זו.

הסדרים משותפים

31ד. מאמץ לראשונה רשאי ליישם את הוראות המעבר בתקן דיווח כספי בינלאומי 11 בחריגים הבאים:

(א) בעת יישום הוראות המעבר בתקן דיווח כספי בינלאומי 11, מאמץ לראשונה יישם הוראות אלה במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

(ב) בעת המעבר מאיחוד יחסי לשיטת השווי המאזני, מאמץ לראשונה יבחן לירידת ערך את ההשקעה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 36 למועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, ללא קשר אם יש סימן המצביע על כך שייתכן שנפגם ערכה של ההשקעה. ירידת ערך כלשהי הנובעת מכך תוכר

כתיאום לעודפים במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

עלויות חישוב בשלב ההפקה של מכרה עילי

32ד. מאמץ לראשונה רשאי ליישם את הוראות המעבר המפורטות בסעיפים 1א עד 4א לפרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 20 עלויות חישוב בשלב ההפקה של מכרה עילי. בסעיף זה, אזכור למועד התחילה יפורש כיום 1 בינואר 2013 או כתחילת תקופת הדיווח הראשונה לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, כמאוחר מביניהם.

ייעוד של חוזים לרכוש או למכור פריט לא פיננסי

33ד. תקן דיווח כספי בינלאומי 9 מתיר לייעד חוזים אחדים לרכוש או למכור פריט לא פיננסי במועד ההתקשרות בהם כנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד (ראה סעיף 2.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9). למרות דרישה זו, ישות רשאית לייעד, במועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, חוזים אשר קיימים כבר באותו מועד כנמדדים בשווי הוגן דרך רווח או הפסד, אך רק אם הם מקיימים את הדרישות של סעיף 2.5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 9 באותו מועד והישות מייעדת את כל החוזים הדומים.

הכנסות

34ד. מאמץ לראשונה רשאי ליישם את הוראות המעבר בסעיף 5 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15. בסעיפים אלה, אזכורים ל"מועד היישום לראשונה" יפורשו כתחילת תקופת הדיווח הראשונה לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. אם מאמץ לראשונה מחליט ליישם הוראות מעבר אלה, הוא יישם גם את סעיף 6 לתקן דיווח כספי בינלאומי 15.

35ד. מאמץ לראשונה אינו נדרש להציג מחדש חוזים אשר הושלמו לפני התקופה המוקדמת ביותר המוצגת. חוזה שהושלם הוא חוזה שבגיניו העבירה הישות את כל הסחורות או השירותים שזוהו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים קודמים.

עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש

36ד. מאמץ לראשונה אינו צריך ליישם את פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 22 עסקאות במטבע חוץ ותמורה מראש לנכסים, להוצאות ולהכנסות בתחולת פרשנות זו שהוכרו לראשונה לפני מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

נספח ה פטורים קצרי טווח מתקני דיווח כספי בינלאומיים

נספח זה הוא חלק בלתי נפרד מתקן הדיווח הכספי הבינלאומי.

פטור מהדרישה להציג מחדש מידע השוואתי בגין תקן דיווח כספי בינלאומי 9

1.ה אם תקופת הדיווח הראשונה לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של ישות מתחילה לפני 1 בינואר 2019 והישות מיישמת את הגרסה השלמה של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 (פורסם בשנת 2014), המידע ההשוואתי בדוחות הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים של הישות אינו צריך לציית לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 *מכשירים פיננסיים: גילויים* או לגרסה השלמה של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 (פורסם בשנת 2014), במידה שהגילויים הנדרשים על ידי תקן דיווח כספי בינלאומי 7 מתייחסים לפריטים בתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 9. עבור ישויות כאלה, אזכורים ל"מועד המעבר לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים", לצורך תקן דיווח כספי בינלאומי 7 ולצורך תקן דיווח כספי בינלאומי 9 (2014) בלבד, יהיו תחילת תקופת הדיווח הראשונה לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים.

2.ה ישות אשר בוחרת להציג מידע השוואתי שאינו מציית לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 ולגרסה השלמה של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 (פורסם בשנת 2014) בשנה הראשונה למעבר שלה:

(א) תיישם את הדרישות של כללי החשבונאות המקובלים הקודמים שלה במקום הדרישות של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 למידע השוואתי לגבי פריטים שבתחולת תקן דיווח כספי בינלאומי 9.

(ב) תיתן גילוי לעובדה זו יחד עם הבסיס ששימש להכנת מידע זה.

(ג) תטפל בתיאום כלשהו בין הדוח על המצב הכספי במועד הדיווח של תקופת ההשוואה (כלומר הדוח על המצב הכספי אשר כולל מידע השוואתי לפי כללי חשבונאות מקובלים קודמים) לבין הדוח על המצב הכספי בתחילת תקופת הדיווח הראשונה לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (כלומר, התקופה הראשונה אשר כוללת מידע אשר מציית לתקן דיווח כספי בינלאומי 7 ולגרסה השלמה של תקן דיווח כספי בינלאומי 9 (פורסם בשנת 2014)) כנובע משינוי במדיניות חשבונאית, ותיתן את הגילויים הנדרשים על ידי סעיפים 28(א)-(ה) ו-28(ו)(i) לתקן חשבונאות בינלאומי 8. סעיף 28(ו)(i) חל רק על סכומים המוצגים בדוח על המצב הכספי במועד הדיווח של תקופת ההשוואה.

(ד) תיישם את סעיף 17(ג) לתקן חשבונאות בינלאומי 1 כדי לספק גילויים נוספים כאשר ציות לדרישות הספציפיות בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים אינו מספיק כדי לאפשר למשתמשים להבין את ההשפעה של עסקאות מסוימות, של אירועים אחרים מסוימים ושל תנאים מסוימים על המצב הכספי של הישות ועל ביצועיה הכספיים.

הה-3. [בוטל]

אי-ודאות לגבי טיפולי מסים על ההכנסה

הה-8. מאמץ לראשונה שמועד המעבר שלו לתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים חל לפני 1 ביולי 2017 רשאי לבחור שלא לשקף את היישום של פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 23 אי-ודאות לגבי טיפולי מסים על ההכנסה במידע השוואתי בדוחותיו הכספיים הראשונים לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים. ישות אשר בוחרת לעשות כך, תכיר בהשפעה המצטברת של יישום פרשנות דיווח כספי בינלאומית מספר 23 כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או של רכיב אחר של הון, כפי שמתאים) בתחילת תקופת הדיווח הראשונה לפי תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים שלה.

